

## COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

### De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92

#### Ontwerpadvies van X november 2013

##### I. Inleiding

1. Naar aanleiding van de circulaire Ci.RH.233/629.295 van 01.10.2013 en het addendum van 13.11.2013 bij de circulaire Ci.RH.233/629.295 uitgebracht door de Federale overheidsdienst Financiën over de toepassing van de in artikel 537 WIB 92 vermelde overgangsregeling, beoogt de Commissie in onderhavig advies een uniforme boekhoudkundige verwerking uit te werken voor deze overgangsregeling.
2. Deze in artikel 537 WIB 92 vermelde regeling bestaat uit een dividenduitkering die overeenkomt met de vermindering van de belaste reserves<sup>1</sup> zoals die ten laatste op 31 maart 2013 zijn goedgekeurd door de algemene vergadering op voorwaarde en in de mate dat minstens het verkregen bedrag (i) onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal, en (ii) dat deze opneming plaatsvindt tijdens het belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014 (hierna Verrichting).
3. De Commissie wenst te benadrukken dat onderhavig advies strikt beperkt is tot de boekhoudkundige aspecten van de Verrichting en geenszins betrekking heeft op de fiscale aspecten.

##### II. Dividenduitkering

4. De eerste stap in de Verrichting bestaat uit de toekenning van een dividend. Uiteraard zal de vennootschap rekening moeten houden met al de vennootschapsrechtelijke beperkingen die gelden bij de toekenning van een dividend (onder meer de naleving van artikel 617 W. Venn., artikel 429 W. Venn. en artikel 320 W. Venn.). Gelet op het korte tijdsbestek waarbinnen de vennootschappen de Verrichting moeten uitvoeren zal veelal worden overgegaan tot een winstuitkering die niet plaatsvindt tijdens een gewone jaarlijkse algemene vergadering.
5. Afhankelijk van de rechtsvorm die de vennootschap heeft aangenomen, kan een vennootschap buiten haar jaarlijkse algemene vergadering interimdividenden en/of tussentijdse dividenden toekennen. Wat de boekhoudkundige verwerking van dergelijke toekenningen buiten de jaarlijkse algemene vergadering en de na te leven voorwaarden betreffen, wordt verwezen naar het CBN-advies 2009/1 *Interimdividend versus tussentijds dividend*. Behalve het onderscheid tussen een

---

<sup>1</sup> De circulaire verduidelijkt dat het begrip "belaste reserves" zoals aangehaald in artikel 537, eerste lid WIB 92, naar een fiscaal begrip verwijst en niet naar een boekhoudkundig begrip en dat het bovendien reserves betreft die kunnen worden uitgekeerd aan de aandeelhouders of vennoten.

interimdividend en een tussentijds dividend wordt tevens een onderscheid gemaakt tussen een winstuitkering in contanten en een keuzedividend. De boekhoudkundige verwerking van een keuzedividend wordt door de Commissie toegelicht in CBN-advies 2010/3 *De boekhoudkundige verwerking van stockdividenden*.

6. Volgend op de dividenduitkering moeten de aandeelhouders kenbaar maken of en voor hoeveel aandelen zij wensen in te tekenen op de kapitaalverhoging.

### **III. Inbreng van het dividend in kapitaal**

7. De tweede stap van de Verrichting bestaat uit de inbreng van (een deel van) de dividenden in het kapitaal van de uitkerende vennootschap. In de circulaire wordt expliciet vermeld dat de inbreng kan gebeuren in natura (inbreng van het vorderingsrecht op het dividend) of in geld. Er wordt niet vereist dat de toekenning van het dividend enerzijds en de kapitaalverhoging anderzijds in de loop van hetzelfde boekjaar plaatsvinden. De dividenden moeten echter onmiddellijk worden aangewend voor de volstorting van een inbreng in het kapitaal van de uitkerende vennootschap.

8. De eis tot onmiddellijke volstorting moet worden voldaan rekening houdend met de geldende vennootschapsrechtelijke voorschriften die dwingend van aard zijn. De aandeelhouders zullen binnen een gepaste termijn hun keuze moeten kenbaar maken. Afhankelijk van de door de vennootschap gekozen vennootschapsrechtelijke procedure om de Verrichting uit te voeren, kan enige tijd verlopen tussen de dividendtoekenning enerzijds en de formele kapitaalverhoging anderzijds (eventuele aanwezigheid van een voorkeurrecht, tijdsverloop tot de ontvangst van de gelden op een geblokkeerde bankrekening, opstelling verslag van bedrijfsrevisor ingeval van een inbreng in natura, afspraak bij notaris, enz.). Bovendien staat op het moment van de dividendtoekenning niet vast dat een aandeelhouder effectief zal intekenen op de kapitaalverhoging. In de circulaire wordt aanbevolen de aandeelhouders een bewijskrachtig element te laten aanleveren dat de aandeelhouder het verkregen bedrag zal aanwenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal die wordt verricht in het kader van artikel 537 WIB 92.

#### **A. Onmiddellijke inbreng in natura**

9. De Commissie meent dat bovenvermeld bewijskrachtig element rechtvaardigt dat de rekening 471 *Dividenden over het boekjaar* wordt gedebiteerd en een subrekening van 489 *Andere diverse schulden* voor hetzelfde bedrag worden gecrediteerd. Aan deze laatste subrekening wordt dan een gepaste benaming gegeven, bijvoorbeeld 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal*.

10. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* worden gedebiteerd en zal de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*<sup>2</sup> gecrediteerd worden.

11. De onmiddellijke creditering van de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* is de boekhoudkundige uitdrukking van het onvoorwaardelijk en onherroepelijk akkoord van de

---

<sup>2</sup> De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*.

aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal<sup>3</sup>.

### **B. Onmiddellijke inbreng in geld**

12. De vennootschap kan, mits het onvoorwaardelijke en onherroepelijke akkoord van de aandeelhouder, het netto uit te betalen bedrag rechtstreeks storten op een geblokkeerde rekening in naam en voor rekening van die aandeelhouder. Indien een uitbetaling heeft plaatsgevonden door storting op deze geblokkeerde bankrekening van de vennootschap, dan wordt de rekening 471 *Dividenden over het boekjaar* gedebiteerd ten opzichte van de creditering van de rekening 5500 *Kredietinstellingen: Rekening-courant*. Vervolgens wordt een rekening 5500X *Kredietinstellingen: geblokkeerde bankrekening* gedebiteerd ten opzichte van een rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal*.

13. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* worden gedebiteerd en zal de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*<sup>4</sup> gecrediteerd worden.

14. Ook hier is de creditering van de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* de boekhoudkundige uitdrukking van het onherroepelijk en onvoorwaardelijk akkoord van de aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal.

15. Indien de aandeelhouder niet binnen een gepaste termijn zijn intentie kenbaar maakt om de dividenduitkering met zijn onvoorwaardelijk en onherroepelijk akkoord aan te wenden om in te tekenen op de kapitaalverhoging, zal geen boeking op een rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* plaatsvinden.

### **IV. Antimisbruikbepalingen vermeld in artikel 537 WIB 92**

16. De afzonderlijke aanslag van 15 procent vermeld in artikel 537, vierde lid WIB 92, wordt ingekohierd samen met de vennootschapsbelasting en wordt geboekt op een 67-rekening.

17. Als de onderneming binnen een bepaalde periode na de Verrichting overgaat tot een kapitaalvermindering, wordt deze kapitaalvermindering geacht eerst uit de volgens de Verrichting ingebrachte kapitalen voort te komen. In voorkomend geval is deze kapitaalvermindering fiscaal aan te merken als een dividend (artikel 537, vijfde lid WIB 92). De in voorkomend geval in te houden roerende voorheffing wordt in mindering gebracht van het effectief terug te betalen bedrag en maakt bijgevolg geen kost uit voor de vennootschap. Wanneer echter de vennootschap beslist deze roerende voorheffing, na brutering, zelf ten laste te nemen, wordt deze geboekt op een rekening 64.

---

<sup>3</sup> Deze boeking zal alsdan de uitdrukking zijn van het "bewijskrachtig element" zoals bedoeld in de reeds hoger geciteerde circulaire Ci.RH.233/629.295 dd. 01.10.2013.

<sup>4</sup> De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*.

## V. Voorbeelden

18. Hierna volgen een aantal voorbeelden waarbij wordt uitgegaan van verschillende gevallen. Bij deze boekingen wordt de onttrekking aan het eigen vermogen voorafgaand aan de eigenlijke resultaatbestemming buiten beschouwing gelaten<sup>5</sup>. Het betreft de boekingen van het type:

132 <sup>6</sup> /133/14	Belastingvrije reserves/Beschikbare reserves/Overgedragen winst
aan 790/792	Overgedragen winst/Onttrekking aan de reserves

### A. *Eerste voorbeeld*

19. De vennootschap beslist tot een uitkering in contanten. De vennootschap stort het bedrag na afhouding van de roerende voorheffing op een geblokkeerde rekening van de vennootschap in naam en voor rekening van de aandeelhouders die door middel van een bewijskrachtig element hebben aangetoond dat ze zullen inschrijven op de kapitaalverhoging.

#### 1. **Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' niet aanwezig is**

*Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering*

694	Vergoeding van het kapitaal
aan 471	Dividenden over het boekjaar

*Boeking bij de betaalbaarstelling<sup>7</sup>*

471	Dividenden over het boekjaar
aan 453	Ingehouden voorheffingen

*Boeking bij de effectieve betalingen*

471	Dividenden over het boekjaar
453	Ingehouden voorheffingen
aan 5500	Kredietinstellingen: Rekening-courant

---

<sup>5</sup> Zoals ook vermeld hiervoor zal bovendien de dividendtoekenning in het kader van de Verrichting veelal plaatsvinden op een ander moment dan de jaarlijkse algemene vergadering.

<sup>6</sup> Deze reserves komen fiscaal niet aanmerking voor de toepassing van artikel 537 WIB 92. Dit neemt echter niet weg dat deze boekhoudkundig wel kunnen aangewend worden voor de boekhoudkundige verwerking van de Verrichting. Dergelijke boeking impliceert fiscaal evenwel een schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals vermeld in artikel 190 WIB 92.

<sup>7</sup> Wat betreft de boeking van de belastingen die voortvloeien uit de winstbestemming wordt verwezen naar CBN-advies 133/3 *Schulden voortvloeiend uit de bestemming van het resultaat*. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt in principe het brutobedrag van de schulden die voortvloeien uit de winstbestemming geboekt op een rekening 47 van het rekeningenstelsel. Slechts op het ogenblik van de betaalbaarstelling ontstaat een belastingschuld ten laste van de vennootschap.

## 2. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' aanwezig is

*Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering*

694 Vergoeding van het kapitaal  
aan 471 Dividenden over het boekjaar

*Boeking bij de betaalbaarstelling*

471 Dividenden over het boekjaar  
aan 453 Ingehouden voorheffingen  
471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal

*Effectieve uitbetaling (ontvangst rekeninguittreksel debitering bankrekening)*

471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal  
aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant

*Ontvangst rekeninguittreksel storting op geblokkeerde rekening*

5500X Bank: geblokkeerde rekening  
aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal

*Boeking bij de formele kapitaalverhoging*

489X Ontvangen voorschotten op kapitaal  
aan 100 Geplaatst kapitaal

### **B. Tweede voorbeeld**

20. De vennootschap beslist tot de toekenning van een keuzedividend.

21. Voor de boekhoudkundige verwerking van de dividenden waarvoor door de aandeelhouder is gekozen voor een uitkering in contanten, wordt verwezen naar het eerste voorbeeld.

22. Indien het dividendrecht door de aandeelhouder wordt ingebracht in het kapitaal is sprake van een inbreng in natura.

*Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering*

694 Vergoeding van het kapitaal  
aan 471 Dividenden over het boekjaar

*Boeking bij de betaalbaarstelling*

471 Dividenden over het boekjaar  
aan 453 Ingehouden voorheffingen

*Boeking bij de aanlevering van het bewijskrachtig element dat de aandeelhouder zal deelnemen aan de Verrichting*

471 Dividenden over het boekjaar  
Aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal

*Effectieve kapitaalverhoging*

489X Ontvangen voorschotten op kapitaal  
aan 100 Geplaatst kapitaal

DRAFT